

0-792378

На правах рукописи

ББК: 65.292.5

К59

Козлов Евгений Александрович

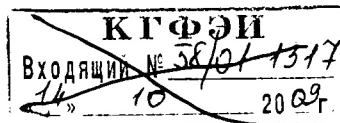


**Формирование и использование финансовых
ресурсов некоммерческих
организаций в условиях бюджетной реформы**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук

Москва – 2009



Работа выполнена на кафедре «Финансы» ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель	Кандидат экономических наук, доцент Баятова Инна Марковна
Официальные оппоненты	доктор экономических наук, профессор Прокофьев Станислав Евгеньевич кандидат экономических наук, доцент Карчевский Владимир Валентинович
Ведущая организация	ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский государствен- ный инженерно-экономический университет»

Защита состоится «05» ноября 2009 г. в 12-00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.02 при ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49, аудитория 406.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49, комн. 203.

Автореферат разослан «02» октября 2009 г. и размещен на официальном сайте ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»: www.fa.ru

Ученый секретарь совета Д 505.001.02,
к.э.н., доцент



Е. Е. Смирнова



Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Основными целями проводимой бюджетной реформы в Российской Федерации являются обеспечение эффективного использования бюджетных средств и повышение качества управления государственными и муниципальными финансами на всех уровнях бюджетной системы Российской Федерации. Достижение указанных целей требует совершенствования механизма финансового обеспечения государственных и муниципальных услуг, оказываемых некоммерческими организациями. Задачи, решаемые в процессе реформы, можно разделить на две группы: носящие содержательный и организационный характер.

К первым можно отнести задачи по разработке методологии планирования расходов бюджетов на финансовую поддержку некоммерческих организаций, введение новых инструментов финансового обеспечения государственных и муниципальных услуг с учетом необходимости формирования государственного (муниципального) задания, определение эффективности расходов на предоставление субсидий негосударственным некоммерческим организациям и др. Реализация положений реформы невозможна без решения задач организационного характера, к которым можно отнести совершенствование существующих и введение новых организационно-правовых форм некоммерческих организаций, уточнение их правоспособности, внесение изменений в действующую нормативно-правовую базу и разработку новых правовых актов, уточнение порядка доведения средств бюджета до получателей, выработка критериев обоснованности преобразования бюджетных учреждений в автономные и др.

Формирование и использование финансовых ресурсов некоммерческих организаций в условиях бюджетной реформы сопровождается рядом проблем: объективный недостаток финансовых ресурсов, необходимых для исполнения возложенных функций и (или) оказания государственных (муниципальных) услуг; отсутствие механизма предоставления средств во взаимовыязке с оценкой качества оказываемых услуг; необходимость учета специфики деятельности организаций при выборе форм предоставления бюджетных средств. Решение данных проблем сопровождается отсутствием непротиворечивой и комплексной нормативно-правовой базы, регулирующей процессы формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций.

Проведение бюджетной реформы на региональном уровне имеет свои особенности. Они выражаются в том, что органы государственной власти субъектов Российской Федерации, используя предоставленные Российской Федерацией инструменты и правовую базу в части финансового обеспечения оказания государственных услуг, вправе в пределах своей компетенции применять свои методы формирования государственного задания на оказание

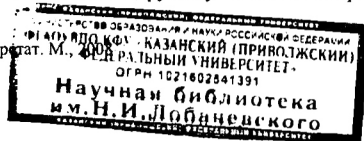
государственных услуг, разрабатывать свой порядок составления, утверждения и ведения бюджетных смет бюджетных учреждений, устанавливать критерии выделения субсидий из региональных бюджетов на поддержку некоммерческих организаций, определять критерии перевода учреждений в иную организационно-правовую форму. Таким образом, субъекты Российской Федерации для обеспечения эффективности расходов своих бюджетов на оказание государственных услуг и повышения их качества также должны решать задачи содержательного и организационного характера с учетом нормативной базы Российской Федерации и принципов лучшей практики. Так в городе Москве как субъекте Российской Федерации по состоянию на декабрь 2008 года количество некоммерческих организаций всех форм составило – 64181, что составляет 5,3% от общего количества организаций, зарегистрированных на данной территории, из них бюджетных учреждений (федеральных и региональных) – 13902. Валовой региональный продукт города Москвы на 01.01.2008г. составил 5145,9 млрд. руб., из них расходы, осуществленные государственными учреждениями города Москвы при оказании государственных услуг, около 400,0 млрд. руб. или 7,8%¹.

Принятые нормативные акты Российской Федерации и субъектов Российской Федерации не позволяют в полном объеме достичь целей, указанных в «Принципах реструктуризации бюджетного сектора в Российской Федерации в 2003-2004 гг. и на период до 2006 г.» - основном документе, формулирующем цели реформирования бюджетного сектора экономики. Это связано с недостаточным массивом правовых актов, регламентирующих формирование и использование финансовых ресурсов государственных (муниципальных) некоммерческих организаций, неурегулированностью правоотношений в отдельных субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях.

Вышеуказанное подчеркивает необходимость разработки теоретических подходов к формированию и использованию финансовых ресурсов некоммерческих организаций, анализа накопленной практики ведения финансовой деятельности некоммерческих организаций и выработки предложений по ее совершенствованию и подтверждает актуальность проводимого научного исследования.

Степень научной разработанности темы исследования. Изучение литературы по теме исследования указывает на значительное преобладание работ иностранных ученых. Проблемам функционирования некоммерческих организаций посвящены работы таких авторов, как М. Джессена, Р. Г. Коуза, Е. Фама, Л. Саламона, Г. Хансмана. Различные аспекты формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций исследованы в работах российских авторов: Г.В.Антонова, М.Л. Макальской, Е.В. Маркиной, Н.А. Пирожковой, Г.Б. Поляка, В.М. Родионовой, Л.И. Яковсона и других ученых. По вопро-

¹ Московский статистический ежегодник. 2008: стат.сб./ Мосгорстат. М., 2008.



сам совершенствования отдельных процессов финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений ведутся научные разработки Института экономики переходного периода, Центра фискальной политики и Института экономики города.

В современной отечественной периодике отдельным вопросам организации механизма формирования и использования финансовых ресурсов государственных (муниципальных) учреждений посвящены работы Т.В. Абанкиной, В.В. Климанова, М.А. Клишиной, отраслевой анализ состава финансовых ресурсов бюджетных учреждений и взаимосвязь с реализацией целей проводимой бюджетной реформы отражены в работах А.М. Лаврова, С.Ю. Орловой, Е.Л. Шековой, А.А. Шлихтера и других.

Анализ работ указанных авторов показал, что наряду с достаточно глубокой проработанностью проблемы, имеют место дискуссионность, а в отдельных случаях – противоречивость при описании механизмов формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций и различных организационно-правовых форм.

В то же время специальных работ, посвященных комплексному исследованию механизмов формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций и выявлению путей их совершенствования, не проводилось, что предопределило цели и задачи диссертации.

Целью диссертационного исследования является решение научной задачи совершенствования формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций с целью повышения эффективности их финансового обеспечения и улучшения качества государственных (муниципальных) услуг.

Для достижения цели исследования поставлены задачи:

1. Изучить и охарактеризовать мировой опыт организации механизма мобилизации и расходования финансовых ресурсов некоммерческих организаций и его правового регулирования, а также возможность его адаптации в Российской Федерации.
2. Исследовать теоретические подходы к определению механизма формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций различных организационно-правовых форм, определить его особенности и дать рекомендации по совершенствованию.
3. Определить основные принципы и особенности правового регулирования процессов формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций в Российской Федерации, выявить основные проблемы и противоречия. Дать предложения по совершенствованию понятийного аппарата и нормативно-правовой базы Российской Федерации и субъекта Российской Федерации – города Москвы в части вышеуказанного механизма финансовой деятельности некоммерческих организаций.

4. Разработать методические подходы к формированию государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг некоммерческими организациями.

5. Дать предложения по совершенствованию механизма финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений, оценить его соответствие требованиям эффективного использования бюджетных средств и повышения качества государственных (муниципальных) услуг.

6. Разработать и научно обосновать предложения по совершенствованию механизма сметного финансирования бюджетных учреждений.

Объектом исследования являются некоммерческие организации в Российской Федерации.

Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие в процессе формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций.

Исследование проведено в рамках специальностей Паспорта номенклатуры специальностей научных работников (экономические науки) Высшей аттестационной комиссии: 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит, п. 2.1. «Система государственных финансов, ее структура и роль в регулировании финансовых отношений и социально-экономического развития страны».

Методологическую и теоретическую основу исследования составляют труды ведущих отечественных и зарубежных ученых в области государственных и муниципальных финансов и некоммерческих организаций, правовые акты Российской Федерации и города Москвы, Министерства финансов Российской Федерации, Министерства экономического развития Российской Федерации, аналитическая и отчетная информация Федерального казначейства, Федеральной службы государственной статистики, Департамента финансов города Москвы, научные и прикладные исследования научных институтов.

В работе использованы общенаучные методы финансового, экономического и сравнительного анализов, аналитический и системные подходы к объекту исследования. Для решения отдельных задач применялся метод экспертных оценок.

Научная новизна исследования заключается в разработке комплексных теоретических и методических положений по совершенствованию механизма формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций в условиях бюджетной реформы. Новыми являются следующие научные результаты:

1. Определены особенности механизма формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций различных организационно-правовых форм в сравнении с аналогичным механизмом коммерческих организаций. Специфика механизма диктует-

ся их положением в системе общественно-экономических отношений в ходе создания, распределения и использования валового внутреннего продукта. Установлено, что продуктом некоммерческой деятельности выступают услуги, носящие признаки экономического нематериального блага, направленного на удовлетворение духовных, интеллектуальных и иных социальных потребностей, обеспечение безопасной среды жизнедеятельности, которые имеют как общественную, так и индивидуальную форму потребления.

2. Выявлена и обоснована связь между видом создаваемых общественных благ, организационно-правовой формой хозяйствования некоммерческой организации и особенностями формирования и использования финансовых ресурсов, заключающаяся в зависимости состава финансовых ресурсов некоммерческих организаций от организационно-правовой формы функционирования организации и направлений уставной деятельности.

3. Сформулированы методические подходы к финансовому обеспечению оказания государственных (муниципальных) услуг с использованием государственного (муниципального) задания, в основе которых лежит разработка паспортов государственных (муниципальных) услуг и реестра данных услуг.

4. Разработана система критериев оценки целесообразности функционирования государственных (муниципальных) учреждений в форме автономных учреждений, учитывающая состав источников финансовых ресурсов данных организаций и другие экономикосоциальные показатели. К ним относятся: уровень доходов от оказания платных услуг в общем объеме доходов и поступлений, возможности расширения спектра платных услуг, привлечения грантов и средств благотворителей и наличие реализуемых совместных проектов с субъектами хозяйствования в уставной деятельности.

5. Определен и научно обоснован комплекс мер по повышению эффективности финансового обеспечения бюджетных и автономных учреждений с целью рационального использования бюджетных средств и повышения качества государственных (муниципальных) услуг. В нем решены задачи содержательного характера (разработка методологии планирования расходов бюджетов, введение новых инструментов финансового обеспечения государственных и муниципальных услуг с учетом необходимости формирования государственного (муниципального) задания, определение порядка эффективности произведенных расходов) и организационного характера (совершенствование существующих и введение новых организационно-правовых форм некоммерческих организаций, уточнение их правоспособности, внесение изменений в действующую нормативно-правовую базу и разработку новых правовых актов, уточнение порядка доведения средств бюджета до получателей, выработка критериев обоснованности преобразования бюджетных учреждений в автономные).

6. Сформулированы принципы формирования и использования финансовых ресурсов государственных (муниципальных) некоммерческих организаций, осуществляющих производство государственных (муниципальных) услуг: (а) соответствие заданию публично-правового образования на оказание государственных (муниципальных) услуг; (б) ограничение права некоммерческой организации на привлечение и использование дополнительных, помимо средств бюджетов соответствующих уровней, источников финансирования деятельности; (в) государственная (муниципальная) регламентация объема, направлений, порядка использования финансовых ресурсов, получаемых от оказания государственных (муниципальных) услуг; (г) государственный (муниципальный) контроль соответствия объема и качества государственных (муниципальных) услуг устанавливаемым требованиям, за целевым и эффективным использованием финансовых средств; (д) субсидиарная ответственность публично-правового образования за вред (ущерб), причиненный государственной (муниципальной) некоммерческой организацией в ходе оказания государственных (муниципальных) услуг.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость состоит в том, что основные выводы и положения диссертации развивают теоретико-методическую базу организации финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений и способствуют выработке современного подхода к эффективному и рациональному использованию средств бюджетов на оказание государственных (муниципальных) услуг на основе определения их методических принципов и процедур.

Отдельные положения и выводы, полученные при написании исследования, могут быть использованы высшими учебными заведениями в процессе преподавания учебных дисциплин «Финансы», «Финансы организаций», «Бюджетное устройство и бюджетный процесс».

Практическая значимость диссертации состоит в возможности применения полученных результатов для совершенствования механизмов формирования и использования финансовых ресурсов государственных (муниципальных) учреждений. Результаты исследования могут быть внедрены при разработке проектов нормативных правовых актов публично-правовых образований, регулирующих финансовую деятельность государственных (муниципальных) учреждений.

Практическое значение имеют:

- система критериев перевода бюджетных учреждений в автономные;
- результаты анализа состава поступлений и направлений расходования средств федеральных бюджетных учреждений;

- предложения по комплексному совершенствованию нормативно-правовой базы субъектов Российской Федерации для реализации целей бюджетной реформы в части формирования и использования финансовых ресурсов государственных учреждений.

Апробация и внедрение результатов. Материалы диссертации используются в практической деятельности Департамента финансов города Москвы. В частности, при подготовке проектов нормативных документов по разработке и утверждению государственного задания на предоставление государственных услуг использовались подходы к планированию расходов бюджета города Москвы на финансовое обеспечение государственного задания. Система критериев оценки бюджетных учреждений, подлежащих преобразованию в государственные автономные учреждения, разработанная в диссертации, апробирована специалистами Департамента финансов города Москвы при рассмотрении предложений отраслевых органов исполнительной власти по реформированию подведомственной сети бюджетных учреждений.

При модернизации аналитических модулей автоматизированной информационной системы «Управления бюджетным процессом Департамента финансов» (АИС УБП ДФ), проводимой в 2009 - 2010 годах, предполагается заложить предложенные автором принципы планирования расходов на финансирование государственного задания, выполняемого автономными учреждениями и другими некоммерческими организациями.

Отдельные теоретические положения и полученные практические результаты исследования использовались при чтении лекций и проведении семинарских занятий в ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по учебным дисциплинам «Финансы», «Бюджетное устройство и бюджетный процесс».

Промежуточные результаты исследования были апробированы на конференции "Роль финансовой, банковской и валютной систем в инновационном развитии экономики", прошедшей в ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» 14 марта 2009 года.

Публикации. Результаты исследования изложены в 4 печатных работах общим объемом 2,27 печатных листа, в том числе 2 публикации общим объемом авторского текста 1,33 печатных листа в журналах, рецензируемых ВАК.

Структура диссертации обусловлена объектом, предметом, целью и задачами исследования. Работа изложена на 186 страницах машинописного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Включает 2 таблицы, 1 рисунок, 8 диаграмм, 5 схем и 3 приложения. Список использованной литературы содержит 151 наименование.

Основное содержание работы

В соответствии с поставленными целью и задачами в диссертации рассмотрено несколько групп проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием теоретических подходов к определению механизма формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций, экономического содержания и правового регулирования их деятельности и механизмов их финансового обеспечения.

На основе изучения энциклопедических изданий и монографических исследований зарубежных и российских ученых, посвященных деятельности некоммерческих организаций, раскрыты особенности механизма формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций.

Исходной позицией является определение специфики формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций, которая обусловлена их положением в системе общественно-экономических отношений в ходе создания, распределения и использования общественного продукта. Продуктом некоммерческой деятельности, как правило, выступают услуги (социальные, управленческие, экологические и др.), носящие признаки экономического нематериального блага (неотделимого от потребителя), направленного на удовлетворение духовных, интеллектуальных и иных социальных потребностей, обеспечение безопасной среды жизнедеятельности. Услуги некоммерческого сектора имеют как общественную, так и индивидуальную форму потребления.

В целях решения задач исследования для анализа механизма обеспечения услуг некоммерческого сектора обоснована целесообразность выделения государственных (муниципальных) и «клубных» услуг. Дано авторское определение каждого из видов услуг. Так *государственные (муниципальные) услуги, создаваемые в некоммерческом секторе (государственные (муниципальные) общественные услуги)*, представляют вид общественного блага, предоставляемого потребителям в объеме, порядке, условиях, по ценам (тарифам), устанавливаемым органами государственной власти (органами местного самоуправления). *Клубные услуги* являются видом общественного блага, создаваемого и доводимого до потребителей в объеме, качестве, порядке и при условиях, устанавливаемых участниками (от имени участников) соответствующего сообщества. Примерами клубных благ являются услуги добровольных спортивных, женских, туристических, ветеранских и других клубов, а также творческих союзов, общественных и религиозных объединений, национальных культурных обществ, профсоюзов и др.

При проведении исследования установлены основные принципы формирования и использования финансовых ресурсов государственных (муниципальных) некоммерческих организаций, осуществляющих производство государственных (муниципальных) услуг, поименованные в предыдущей части автореферата. Формирование и использование финансовых ресурсов некоммерческих организаций, обеспечивающих производство клубных благ, строится на основе принципов самостоятельности в управлении финансовыми ресурсами и контроля учредителей (участников, членов) некоммерческой организации за целевым и (или) результативным использованием средств.

В процессе анализа объекта исследования установлено, что мобилизация финансовых ресурсов некоммерческой организации осуществляется в форме доходов и поступлений, отражающих экономические выгоды некоммерческой организации в результате получения денежных средств. *Доходами некоммерческой организации являются денежные средства, получаемые ею в результате экономической деятельности за определенный период. Поступлениями некоммерческой организации являются денежные средства, предоставляемые на ее содержание и обеспечение основной деятельности на условиях безвозмездности и использования по целевому назначению за определенный период.* Специфика деятельности некоммерческой организации проявляется в трансформации права собственника средств производства на капитализацию средств в его обязательства по использованию прибыли исключительно на обеспечение производства общественных благ в соответствии с назначением некоммерческой организации. Данное разделение позволяет экономически обосновать состав источников финансовых ресурсов некоммерческих организаций, мобилизация которых не учитывается при определении налоговой базы. Соответствующие нормы финансового права закреплены в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Изложенный подход не позволяет согласиться с определением некоммерческой организации через понятие прибыли. Цель деятельности некоммерческой организации не может быть «привязана» к критерию экономической результативности и нуждается в ориентации на общественное назначение – удовлетворение потребности в общественных благах. Это влечет ограничение права на распределение дохода между учредителями (участниками) некоммерческой организации как несоответствующего основному назначению некоммерческой организации и сдерживающего мотивацию к получению коммерческого результата. В общем виде состав финансовых ресурсов некоммерческих организаций в Российской Федерации можно представить следующим образом:



Рисунок 1. Финансовые ресурсы некоммерческих организаций в Российской Федерации

При анализе доходов некоммерческой организации целесообразно разделение валового и чистого дохода. *Валовой (совокупный) доход* отражает общий объем денежных средств, получаемых некоммерческой организацией от оказания услуг и иных видов приносящей доход деятельности. *Чистый доход* соответствует разнице между величиной валового дохода некоммерческой организации и издержками, обусловленными оказанием услуг и выполнением иных операций.

Нацеленность на решение социально-значимых задач и отказ от возможности распределения дохода в пользу учредителей (участников) используются при определении некоммерческой организации в мировой практике. В соответствии с позицией Всемирного банка (Operative directive 14.70) некоммерческой организацией выступает организация, целью которой является деятельность по облегчению страданий, защита интересов нуждающихся, защита окружающей среды, обеспечение основными общественными услугами, развитие общества. Согласно определению Международного валютного фонда (Government Finance Statistics Manual, International Monetary Fund, 2001. – р. 2.19) некоммерческий сектор включает созданные с целью производства или распределения товаров и услуг юридические или общественные организации, которые не могут быть источником дохода, прибыли или иной финансовой выгоды для институциональных единиц, которые создали, контролируют или финансируют эти организации.

По результатам исследования обоснованы содержательные признаки некоммерческой организации: (а) принадлежность к общественным сферам деятельности, обеспечивающим удовлетворение социальных, научных, духовных и иных нематериальных потребностей, защиту прав и законных интересов граждан и организаций, а также решение иных задач, обуславливающих производство общественных благ; (б) отсутствие целевой ориентации на возможность получения экономической выгоды; (в) ограничение права учредителей (участников) некоммерческой организации на распределение дохода в свою пользу; (г) использование чистого дохода как источника воспроизводства общественных благ в соответствии с назначением некоммерческой организации.

Реализация данного подхода обуславливает целесообразность, во-первых, корректировки определения некоммерческой организации, закрепленного Гражданским кодексом Российской Федерации (ст. 50) и Федеральным законом от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (ст. 2): некоммерческая организация - юридическое лицо, не имеющее в качестве основной цели своей деятельности - извлечение прибыли и не распределяющее полученную прибыль между участниками. Отсутствие ориентации на извлечение прибыли и запрет на ее распределение является квалифицирующими признаками для некоммерческих организаций в Российской Федерации. Предложено следующее определение некоммерче-

ской организации как организации, зарегистрированной в качестве юридического лица, обеспечивающей производство общественных благ в целях удовлетворения общественных потребностей, предусматривающей использование доходов и поступлений на решение уставных задач и не распределяющей доход между учредителями (участниками). Во-вторых, представляется необходимым исключение из состава некоммерческих организаций отдельных организационно-правовых форм (кооперативы, некоммерческие партнерства), ориентированных на распределение доходов между их участниками.

Путем проведенного в исследовании анализа установлено, что правовое регулирование процесса формирования и использования финансовых ресурсов некоммерческой организации является составной и неотъемлемой частью правового регулирования процесса деятельности некоммерческой организации. Вне зависимости от того, какая система права применяется в той или иной стране (континентальное или прецедентное), нормативно-правовое регулирование деятельности некоммерческих организаций многоуровневое и включает нормы конституционного права, кодексов и принципов общего права, нормы финансового, административного, гражданского права.

На основе анализа нормативно-правовой базы, регулирующей финансовую деятельность некоммерческих организаций, были выявлены следующие общие для различных организационно-правовых форм признаки. Так предметом нормативного правового регулирования на этапе *создания* некоммерческих организаций является гарантия финансового обеспечения ее деятельности в полном объеме. На этапе *функционирования некоммерческих организаций* являются общие условия по составу, порядку привлечения и использования финансовых ресурсов некоммерческих организаций в ходе уставной и иной сопряженной с ней деятельностью. Нормативными правовыми актами регулируется состав финансовых ресурсов некоммерческих организаций, ограничения на их привлечение и использование по объемам, формам, направлениям и условиям. К источникам формирования имущества некоммерческих организаций независимо от их организационно-правовых форм отнесены: регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов); добровольные имущественные взносы и пожертвования; выручка от реализации товаров, работ, услуг; дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам; средства, получаемые от собственности некоммерческой организации; другие, не запрещенные законом источники финансовых ресурсов. Различия в организационно-правовых формах некоммерческих организаций предусматривают отличия в составе их финансовых ресурсов. Нормативно установлено, что в процессе *ликвидации* некоммерческой организации ее участники не имеют права на получение ликвидационного остатка - имуще-

ства, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов при ликвидации организации.

В мировой практике состав некоммерческих организаций отличается многообразием форм и направлений деятельности, охватывающих различные экономические и социальные сферы. Некоммерческие организации представлены организациями социальной политики и гражданского сотрудничества, неправительственными организациями и организациями со льготным режимом налогообложения, благотворительными фондами, добровольными обществами, массовыми движениями, независимыми организациями и другими организациями, участвующими (как правило) в качестве юридического лица в гражданском обороте. В Российской Федерации отнесение организаций к некоммерческим, их состав и правовой статус определяются федеральными нормативно-правовыми актами.

В России за период 2001-2006 годы наблюдалось снижение числа некоммерческих организаций с 17,3% до 14% от общего количества организаций с увеличением до 16% в 2007 и 17,5% в 2008 годах.

Предоставление общественных благ традиционно обеспечивается за счет публичной собственности. Значимую роль при этом играют финансируемые публично-правовыми образованиями некоммерческие организации, создаваемые в форме учреждений. Они обеспечивают проведение социальной политики государства, обеспечивают конституционные права граждан. Принимая во внимание, что более 90% некоммерческих организаций в Российской Федерации образовано в форме государственных (муниципальных) учреждений, а также учитывая сложность и многогранность механизма организации их финансовых ресурсов, особую социально экономическую значимость производимых общественных и частных благ и проводимое в настоящее время реформирование бюджетной сферы, данное исследование сфокусировано на анализе проблем формирования и использования финансовых ресурсов государственных (муниципальных) учреждений двух типов: бюджетных и автономных.

Это обуславливает выделение **второй группы проблем**, связанных с совершенствованием механизма формирования и использования финансовых ресурсов бюджетных учреждений в Российской Федерации. Механизм формирования и использования финансовых ресурсов бюджетных учреждений отражает особенности организационно-правовой формы учреждения и, являясь экономической стороной деятельности, призван обеспечить материально-имущественную основу достижения целей создания данной некоммерческой организации. Для определения основных признаков организационно-правовой формы государственного (муниципального) учреждения в диссертации предложено его определение как субъекта хозяйствования, созданного публично-правовыми образованиями для оказания государственных (муниципальных) услуг в соответствии с государственным (муниципальным) зада-

нием и с этой целью наделенного правом оперативного управления на закрепленное имущество, в отношении которого собственник несет субсидиарную ответственность. Если собственник имущества государственного (муниципального) учреждения (публично-правовое образование) принимает обязательства по обеспечению деятельности этого учреждения, то последнее приобретает признаки бюджетного. Бюджетное учреждение функционирует исключительно в форме государственного (муниципального) учреждения. Финансовое обеспечение бюджетных учреждений осуществляется в рамках полного или частичного финансирования их деятельности. Общественная значимость предоставляемых услуг и финансовая зависимость от учредителя предполагает наличие системы контроля деятельности бюджетного учреждения со стороны учредителя.

Специфика правового статуса учреждений проявляется в двух сферах: целевой и имущественной. В соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации (ст. 6, 69.1, 161, 221), Гражданским кодексом Российской Федерации (ст.120) бюджетное учреждение является: (а) государственным (муниципальным) учреждением, финансирование которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета в форме финансового обеспечения выполнения функций по оказанию государственных (муниципальных) услуг; (б) расходование бюджетных средств осуществляется в соответствии с бюджетной сметой; (в) учреждение отвечает по обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами; (г) собственник имущества несет субсидиарную ответственность по обязательствам учреждения; (д) операции с бюджетными средствами осуществляются на лицевых счетах в органах Федерального казначейства.

В основе финансового обеспечения выполнения функций бюджетных учреждений лежит принцип сметного финансирования учреждения, согласно которому предоставление бюджетных средств осуществляется целевым образом по направлениям использования, утвержденным в бюджетной смете бюджетного учреждения. По своему назначению бюджетная смета регламентирует право последнего на получение бюджетных средств и их использование в заданных объемах и направлениях. Бюджетная смета имеет статус документа, подтверждающего предельный объем прав бюджетного учреждения как получателя бюджетных средств на принятие им бюджетных обязательств в соответствии с государственными (муниципальными) контрактами, иными договорами, а также нормативно-правовыми актами в ходе ведения деятельности по оказанию государственных (муниципальных) услуг.

Существующий порядок разработки, утверждения и ведения бюджетных смет нуждается в совершенствовании. По результатам анализа сметного финансирования бюджетных учреждений уточнено понятие бюджетной сметы, представлены следующие рекомендации по: (а) расширению прав главного распорядителя бюджетных средств и бюджетного учреж-

дения в части составления и утверждения бюджетной сметы на среднесрочный период; (б) внедрению раздельного планирования расходов по действующим и вновь принимаемым расходным обязательствам при составлении, утверждении и ведении бюджетной сметы и необходимости его отражения в своде смет главного распорядителя средств бюджета.

Внесение всех вышеуказанных изменений позволит использовать в полном объеме бюджетную смету как инструмент управленческого учета главного распорядителя на всех этапах бюджетного процесса, бюджетирования, ориентированного на результат, и финансового менеджмента при управлении ведомственными финансовыми ресурсами. Бюджетные учреждения, в свою очередь, смогут проявлять самостоятельность при организации финансового планирования и в процессе исполнения бюджетов повысят свою финансовую устойчивость и возможность маневрирования доведенными финансовыми ресурсами.

Анализ практики формирования бюджетных смет и его нормативного регулирования указывает на необходимость уточнения понятия бюджетной сметы в Бюджетном кодексе Российской Федерации путем его определения не как документа, устанавливающего лимиты бюджетных обязательств бюджетного учреждения, а документа, подтверждающего лимиты бюджетных обязательств получателя средств бюджета.

Идеология построения организационно-правовой формы бюджетного учреждения предусматривает отсутствие в его распоряжении иных финансовых ресурсов, кроме средств соответствующего бюджета. Однако практика функционирования государственных (муниципальных) учреждений в Российской Федерации указывает на наличие в составе финансовых ресурсов средств от приносящей доход деятельности и устойчивый рост этого показателя за период с 2004 по 2008 гг., что в основном связано с увеличением объема платных услуг, оказываемых учреждениями.

В диссертации выделены особенности механизма формирования и использования средств от приносящей доход деятельности федеральных бюджетных учреждений. Анализ структуры поступлений в разрезе федеральных органов исполнительной власти позволил выделить наиболее «высокодоходные» отрасли, в которых функционируют бюджетные учреждения. Проведен анализ соотношения объемов финансового обеспечения федеральных бюджетных учреждений с величиной расходов средств от приносящей доход деятельности. По результатам анализа сделан вывод о наиболее подготовленных к преобразованию в автономные учреждения видах федеральных бюджетных учреждений – учреждениях образовательной сферы, которые обеспечивают до 40% поступлений от приносящей доход деятельности федеральных бюджетных учреждений.

Сметный принцип находит отражение и в рамках регламентации формирования и использования средств от приносящей доход деятельности. Механизм формирования и исполь-

зования средств от иной приносящей доход деятельности бюджетного учреждения отличаются следующие особенности: (а) правом на ведение приносящей доход деятельности бюджетное учреждение наделяется в соответствии с разрешением главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств; (б) ведение учета операций со средствами от приносящей доход деятельности на лицевых счетах в органах Федерального казначейства предполагает представление бюджетным учреждением сметы доходов и расходов от приносящей доход деятельности в органы Федерального казначейства; (в) отсутствие лимитов бюджетных обязательств позволяет производить расходы за счет средств, поступающих от приносящей доход деятельности, в объеме их фактического наличия на лицевом счете в момент списания; (г) невозможность изъятия остатка средств от приносящей доход деятельности в конце финансового года в доход бюджета; (д) операции со средствами, поступающими от приносящей доход деятельности, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

Бюджетное учреждение, наделенное правом оперативного управления на закрепленное за ним имущество, вправе в установленном законодательством Российской Федерации порядке использовать данное имущество, в том числе выступать в качестве арендодателя. Установлено, что доходы от сдачи в аренду имущества в полном объеме учитываются в доходах бюджета с их отражением в смете доходов и расходов бюджетных учреждений-арендодателей. При этом поступающие доходы полностью используются указанными организациями в качестве дополнительного источника бюджетного финансирования, направляемого на содержание и развитие их материально - технической базы, и отражаются на лицевых счетах, открытых в органах Федерального казначейства, что является особенностью механизма формирования и использования данных финансовых ресурсов бюджетных учреждений.

Третья группа проблем связана с совершенствованием механизма формирования и использования финансовых ресурсов автономных учреждений.

Появление автономных учреждений как новой организационно-правовой формы является завершающим этапом реструктуризации бюджетного сектора, которое призвано обеспечить: повышение ответственности субъектов бюджетного процесса за эффективное использование бюджетных средств (а); улучшение качества оказываемых государственных (муниципальных) услуг (б); создание более четкого разделения между покупателями и производителями государственных (муниципальных) услуг (в); развитие практики контрактных отношений некоммерческих организаций с органами государственной власти и органами местного самоуправления (г); расширение источников финансирования деятельности некоммерческих организаций (д); выведение из государственного (муниципального) сектора организаций, финансовое обеспечение которых в рамках сметного финансирования представля-

ется нецелесообразным (е); создание необходимых стимулов и условий для существенного повышения эффективности использования бюджетными учреждениями кадровых, материально-технических и финансовых ресурсов (ж).

Финансовое обеспечение автономных учреждений построено на следующих принципах:

- смещение акцентов от содержания самих учреждений к финансированию предоставления государственных (муниципальных) услуг в пользу третьих лиц;
- определение объема финансового обеспечения учреждения исходя из предполагаемого контингента потребителей оказываемых им услуг;
- финансирование в соответствии с принципом нормативного возмещения затрат учреждения при оказании услуг;
- оценка эффективности произведенных государственных (муниципальных) расходов в соответствии с методами бюджетирования, ориентированного на результат.

Финансовый механизм функционирования автономного учреждения отличаются следующие особенности: (а) право самостоятельного распоряжения всеми поступающими доходами и поступлениями и их направление на цели, закрепленные при создании учреждения; (б) обособление финансовых ресурсов автономных учреждений от имущества казны соответствующего публично-правового образования; (в) отсутствие элементов сметного финансирования, привлечение средств бюджета в качестве финансового обеспечения оказания государственных (муниципальных) услуг исключительно в форме субсидий; (г) право на ведение операций на расчетных счетах в кредитных организациях; (д) право привлекать средства рынка капиталов путем получения кредитов².

В общеэкономическом смысле субсидия представляет объем средств соответствующего бюджета, предоставляемый организациям в объеме и на цели, определяемые нормативно-правовыми актами и соглашениями. В законодательстве Российской Федерации механизм субсидирования деятельности автономных учреждений связан с понятиями государственных (муниципальных) услуг и государственного (муниципального) задания на оказание услуг, которые определены Бюджетным кодексом Российской Федерации (ст.6). Организационно-правовые основы механизма субсидирования отражены в Федеральном законе от 02.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (ст. 4). Учредитель устанавливает задания для автономного учреждения в соответствии с предусмотренной его уставом основной деятельностью. Автономное учреждение осуществляет в соответствии с заданиями учредителя дея-

² При этом не установлен запрет на привлечение средств с рынка капиталов путем размещения долговых ценных бумаг (векселей, облигаций) в соответствии с законодательством Российской Федерации о рынке ценных бумаг, что теоретически позволяет открыть автономным учреждениям доступ к новому виду финансовых ресурсов.

тельность, связанную с выполнением работ, оказанием услуг. Доведение государственного (муниципального) задания и финансовых ресурсов на его обеспечение до автономного учреждения является обязанностью учредителя, со своей стороны автономное учреждение обязано оказать услуги, осуществить работы в соответствии с показателями доведенного задания.

С целью гармонизации группировки доходов и поступлений бюджетных и автономных учреждений финансовое обеспечение данных организаций условно может быть осуществлено по трем направлениям: содержание государственного (муниципального) имущества, переданного учреждению на праве оперативного управления; возмещение затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг; развитие учреждений в рамках программ, утвержденных в установленном порядке. Целесообразность применения данной группировки обусловлена необходимостью сравнения состава финансовых ресурсов автономных и бюджетных учреждений при анализе эффективности их финансовой деятельности. Доходы автономных учреждений, мобилизуемые из внебюджетных источников, могут быть сгруппированы следующим образом: доходы от использования имущества автономного учреждения, доходы от оказания платных услуг, доходы от инвестиционной деятельности, иные не запрещенные законодательством доходы.

В процессе функционирования автономных учреждений возможно возникновение ряда трудностей, обусловленных несовершенством нормативно-правовой базы. Отсутствие субсидиарной ответственности собственника по обязательствам автономного учреждения вместе с ограниченными возможностями наложения взыскания на его имущество, затрудняют участие данных организаций в гражданском обороте. Повышенные риски для контрагентов автономного учреждения при ведении делового оборота, в свою очередь, повышают для автономного учреждения затраты на его ведение. При заключении договоров гражданско-правового характера стороны сделки вправе потребовать дополнительных гарантий кредитоспособности автономных учреждений в виде банковских гарантий, аккредитивов, предоплат, что является дополнительными издержками делового оборота.

Четвертая группа проблем связана с разработкой предложений по совершенствованию методологического и нормативно-правового обеспечения процессов формирования и использования финансовых ресурсов государственных (муниципальных) учреждений.

В качестве оснований для реформирования бюджетного сектора экономики Российской Федерации и совершенствования основ организации финансовых ресурсов учреждений выступают «Принципы реструктуризации бюджетного сектора в Российской Федерации в 2003-2004 гг. и на период до 2006 г.», разработанные Министерством финансов Российской Федерации и внесенные 26.09.2003 на рассмотрение в Правительство Российской Федерации, Распоряжение Правительства Российской Федерации от 21.11.2003 №1688-Р «Об ут-

верждении плана мероприятий по обеспечению реструктуризации бюджетного сектора на 2003-2004 гг.», а также бюджетные послания Президента Российской Федерации за период с 2004 по 2009 гг.

Предложен комплексный подход к совершенствованию системы нормативно-правового регулирования финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений в условиях бюджетной реформы. В основе данной системы – взаимосвязь нормативно-правовых актов, регламентирующих формирование и доведение государственного (муниципального) задания, паспортизацию оказываемых государственных (муниципальных) услуг и нормирование финансового возмещения затрат. Совершенствование правового регулирования механизмов формирования и использования финансовых ресурсов государственных (муниципальных) учреждений должно строиться на принципах системности, всеобщности и постоянности.

Переход к финансовому обеспечению оказания государственных (муниципальных) услуг на основе государственного (муниципального) задания возможен при последовательной разработке и реализации следующих мероприятий: (а) разработка паспорта государственной (муниципальной) услуги; (б) составление реестра государственных (муниципальных) услуг; (в) разработка порядка формирования и доведения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг.

Эффективное использование государственного (муниципального) задания возможно при соблюдении следующих общих требований в процессе его формирования и доведения: единство требований к форме, объему и качеству, материально-техническому и иному обеспечению организации оказания государственных (муниципальных) услуг; постоянство закрепленных требований на продолжительный (более одного бюджетного цикла) период; возможность оценки стоимости оказания государственных (муниципальных) услуг; наличие измеримых результатов при оказании государственных (муниципальных) услуг.

Установлено, что планирование ассигнований на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания осуществляется с учетом нормативного возмещения расходов учреждения на содержание имущества и оказание государственных (муниципальных) услуг. До настоящего времени нормативы содержания имущества не закреплены. Методика расчета должна быть единой для главных распорядителей бюджетных средств и не зависеть от типа учреждения. В части автономных учреждений дополнительно должны быть рассчитаны нормативы затрат на содержание особо ценного имущества, закрепляемого за автономным учреждением. Разработка данных нормативов отнесена к компетенции Министерства финансов Российской Федерации.

Представляется, что при сохранении единого подхода к финансовому обеспечению оказания государственных (муниципальных) услуг государственными (муниципальными) учреждениями в методике определения нормативных затрат должны найти отражения все текущие расходы бюджетного учреждения. Это обусловлено: (а) обязательствами учредителя финансово обеспечить деятельность государственных (муниципальных) учреждений в полном объеме; (б) недопущением ухудшения их финансового положения при переводе из состава бюджетных в автономные. В норматив стоимости государственной (муниципальной) услуги подлежат включению только составляющие текущих затрат, а расходы капитального характера должны быть отражены в инвестиционных программах бюджетов, в том числе программах развития автономных учреждений.

Принцип нормативного возмещения затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг неприменим без классификации и стандартизации данных услуг. Результатом данной работы является паспорт услуги – это документ, закрепляющий порядок и процедуру предоставления государственной (муниципальной) услуги, оплачиваемой за счет средств бюджета. Разработка паспорта позволяет сформулировать совокупность требований к уровню качества предоставления услуги и оценить ее эффективность на основе совокупности финансово-экономических индикаторов таких, как результативность услуги, финансовая и социально-экономическая эффективность расходования бюджетных средств. Процесс паспортизации государственных (муниципальных) услуг помогает формализовать критерии перевода бюджетного учреждения в автономное.

Определено понятие нормативных затрат на выполнение государственного (муниципального) задания как объема бюджетных средств, направляемых государственным (муниципальным) учреждениям и иным некоммерческим организациям на оказание государственных (муниципальных) услуг в объеме и в соответствии с требованиями, установленными государственным (муниципальным) заданием, на основе нормативов финансового обеспечения возмещения затрат государственных (муниципальных) учреждений.

Нормативные затраты на выполнение государственного (муниципального) задания отражают суммовую оценку нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг, предусмотренных государственным (муниципальным) заданием и нормативных затрат на содержание имущества, переданного в оперативное управление. Нормативы возмещения затрат – это минимальный объем бюджетных средств, предоставляемых с целью возмещения текущих затрат государственного (муниципального) учреждения, связанных с оказанием единицы государственных (муниципальных) услуг в соответствии с государственным (муниципальным) заданием.

В диссертации даны рекомендации по совершенствованию нормативного регулирования процессов формирования и использования финансовых ресурсов государственных учреждений города Москвы, которые могут быть систематизированы в прилагаемой схеме (рисунок 2). Данная схема позволит выстроить иерархию и взаимосвязь нормативно-правовых и распорядительных актов Правительства Москвы, а также позволит определить методику нормативно-правового регулирования в каждой из областей финансовой деятельности государственных учреждений города Москвы.

Разработанные в диссертации предложения позволят привести нормативно-правовую базу субъекта Российской Федерации – города Москвы в соответствие федеральному законодательству, исключат взаимные противоречия между нормативными правовыми актами, восполнят пробелы в регулировании и учтут принципы лучшей практики.



Рисунок 2. Система нормативно-правового регулирования формирования и использования финансовых ресурсов государственных учреждений города Москвы

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ

1. Козлов Е.А. Некоммерческие организации в Российской Федерации: экономические основы деятельности и правовое регулирование // Развитие финансовой системы: Сборник научных трудов профессорско-преподавательского состава, молодых ученых и студентов: Изд-во ООО «АзовПечать». – Ростов-на-Дону. 2008. – стр. 184-192. (0,55 п.л.).
2. Козлов Е.А. Совершенствование финансового обеспечения оказания государственных услуг некоммерческими организациями // Финансы*.—М. — 2009.— №5. – стр. 18-22. (0,68 п.л.).
3. Козлов Е.А. Вопросы совершенствования формирования задания на оказание услуг государственным (муниципальным) учреждениям. // Финансы и кредит*.—М. – 2009. - №24 (июнь). – стр. 82-87. (0,65 п.л.).
4. Козлов Е.А. Бюджетная смета: содержание и эволюция // Актуальные проблемы финансов и банковского дела: Сб. науч. тр. Вып. 12/ Под ред. д-ра экон. наук, проф. Н.А. Савинской, д-ра экон. наук, проф. О.В. Гончарук. – СПб.: СПбГИЭУ, 2009. – стр. 139-144 (0,34 п.л.).

* Журнал, входящий в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, выпускаемых в Российской Федерации

Отпечатано в ООП
Финансовой академии
при Правительстве Российской Федерации
Москва, Ленинградский пр-т, д. 49
Заказ № 1737 от 2.10 2009 г.
Объем 15 п.л.
Тираж 120 экз.

10-